

Regnskap i staten – bare et irritasjonsmoment?

AKTUELT



Foto: Privat

Regnskap er så viktig at staten har en egen etat for slikt: Direktoratet for økonomistyring (DFØ). Direktoratet arbeider ut fra retningslinjer nedfelt i «Regnskapsprogrammet for staten», som skal gi bedre økonomistyring og tilsynelatende «periodisering» noe helt avgjørende. Spørsmålet om vi faktisk står overfor forbedringer er presserende.¹

Av førsteamanuensis Jon Lundesgaard,
Høgskolen i Hedmark, jon.lundesgaard@hihm.no

Innledning

En arbeidsgiver må holde orden på og følge opp ansattes innsats. Tilstedeværelse på en fast arbeidsplass er vesentlig, og det aktualiser spørsmålene omkring former for tidsregistrering. Ferieregnskapet er en del av det hele. Akademisk personell i universitets- og høgskolesektoren er spesielt vanskelige å holde orden på. Siden mye dreier seg om selvregistrering har vi et evinnelig mas om dette.

Nytt er understrekingen av alvoret i dette med henvisning til at arbeidsgiver er pålagt å føre opptjent, men ikke konsumert ferie, som gjeldspost i sin balanse. Dette i følge retningslinjer fra DFØ, som er et eksempel på periodisering. Det hele er litt pussig siden gjelden i dette tilfelle normalt er uten betalingskonsekvenser, og gjøres opp ved at fordringshaver «slipper å jobbe» (ferie tas ut).

I de administrative sfærer fornemmes irritasjon over retningslinjene fra DFØ. Dette reiser spørsmålet om mening mer fundamentalt. Det hele kan dreie seg om opphisselse over at en nå skal gjøre noe på en uvant måte, som tross alt er til det bedre.

Bakgrunn

Det vi er opptatt av er en følge av «Regnskapsprogrammet for staten» som DFØ, med forankring i «Gul bok» for 2010, er gitt ansvaret for. I statlig virksomhet som følger opp i tråd med programmet føres to parallelle regnskap. Det vil si et regnskap etter tradisjonelle retningslinjer, og et annet regnskap i henhold til det som er mer næringslivsorienterte prinsipper. Regnskapsprogrammet til DFØ er en følge av et utredningsarbeid som ble startet for mer enn ti år siden, og som med NOU 2003:6 munnet ut i at «[u]tvalget tilrår at periodiserings-

prinsippet innføres for statsbudsjettet og statsregnskapet, herunder for statlige virksomheter» (s. 171). Etter en periode med utprøving kom «Regnskapsprogrammet for staten».

Arbeidet med budsjetter og regnskap i staten er på overordnet nivå regulert av Bevilgningsreglementet til Stortinget og retningslinjer fra Finansdepartementet (2003). Det er her vi finner det som ovenfor er kalt tradisjonelle retningslinjer. Retningslinjene for «det nye», i henhold til mer næringslivsorienterte prinsipper, finnes i 11 statlige regnskapsstandarter (SDR), jfr. DFØ (2011a).

Rundskriv fra Finansdepartementet (2009) inneholder hjemmelen for dette. En merker seg at det foreligger former for frivillighet i sammenhengen ved at «virksomheter [...] i samråd med overordnet departement velger å føre periodisert virksomhetsregnskap». Så langt ser det ut til at om lag en tredjedel av virksomhetene dette er aktuelt for følger opp «det nye».

Virksomhet x under departement y

Som et «case» tenker en seg at departement y ser positivt på «det nye», og derfor i samråd med virksomhet x ønsker å komme frem til at «Regnskapsprogrammet for staten» følges opp. Siden dette dreier seg om regnskap som i næringslivet, henter departementet inn eksperter derfra. Ekspertene kommer frem til at periodisert regnskap er en velsignelse for virksomhet og departement. Faktura på noen hundre tusen blir oversendt, som departementet belaster virksomhet x.

Ekspertene fra næringslivet er spesielt opptatt av hvordan et periodisert regnskap kan bidra til bedre formuesforvaltning, lede til bedre produktkalkyler, og en bedre styringsdialogen mellom departementet og virksomheten. Det er klart at «det nye» koster en del. Det blir derfor foretatt en kostnadsnytte vurdering der spesielt nytteeffektene er vagt anslått. Det hele konkluderes med positiv netto nytte.

Poenget med økonomistyringssystemer er at de bidrar med et informasjonsgrunnlag for beslutninger en står overfor. For å få et grep om hva som er et ønskelige informasjonsgrunnlag er det nødvendig med en rimelig grad av klarhet med hensyn til beslutningene. Virksomhet x føler seg ikke spesielt trygg på at ekspertene fra næringslivet kom særlig langt i så måte. I tillegg er det vanskelig å forstå at mulige ønsker om et utvidet informasjonsgrunnlag ikke kan imøtekommes ved å bygge videre på det eksisterende økonomisystemet. Det skal jo i alle tilfeller føres videre. Overordnet myndighet har for lengst bestemt seg for at «det nye» er tingen. Ekspertene utenfra sikrer den mer endelige konkludering. I tillegg til irritasjonen over alt merarbeid kommer irritasjonen over ikke å bli tatt på alvor.

Hva er periodisering?

I innledningen så vi på et svært enkelt periodiseringstilfelle. Periodiseringstilfellene er mange, og i næringslivet periodiseres det med iver og stort alvor. Fra begynnelsen av, i arbeidet med «Regnskapsprogrammet for staten», er periodisering fremhevet som litt av et mantra. Det hele kan virke mystisk, selv for folk med økonomiutdanning. Særlig merkelig blir det når det uten referanse til poenget med det hele snakkes om «riktig periodisering» som noe universelt.

En grei måte å få et grep om hva periodisering går ut på er å ta utgangspunkt i hvordan periodisering på en overordnet måte er regulert i Regnskapsloven av 1998. Dette er noe vi finner i § 4-1 første ledd, der de tre første numrene er spesielt viktige.² Nr. 2 og 3 beskjeftiger seg med kjernen i det som kan kalles «klassisk periodisering». Oppmerksomheten er rettet mot konstateringen av hva

inntekter og kostnader er for noe, og dermed også periodens netto i form av resultat. I regnskap er det et poeng at en kan være rimelig trygg på at inntektene er realisert når de innregnes (regnskapsføres) i resultatoppstillingen, og dette kommer til uttrykk i kravet om at de skal være opptjent. Ved å periodisere holder en orden på om det som er forskuddsbetalt er opptjent eller ikke, og videre om det som er opptjent er gjort opp eller ikke.

I næring er det kritisk hva en får igjen for innsatsen. Når opptjente inntekter er konstatert blir det neste skritt å finne frem til de tilhørende kostnadene. Her er det at periodiseringen på innsattssiden kommer inn, og denne periodiseringsoppgaven er mer sammensatt. Innsats er typisk forskuddsvis og akkumuleres som «kostnader på vent» i balansen. Etter hvert ender riktig periodiserte tilhørende kostnader opp i resultatoppstillingen slik at inntekter og kostnader kan sammenstilles på en meningsfull måte.

Det hele blir mer uoversiktlig ved at «klassisk periodisering» er utfordret av «fair value accounting (FVA)». FVA går ut på at det tiltales eller kreves at balanseposter omvurderes i henhold til anslag på virkelige verdier i øyeblikket («fair values»), og videre at dette er med på å bestemme den rapporterte resultatgenereringen.

Det vil si at ikke-realisert gevinst og tap slippes til på en helt annen måte enn i mer klassiske tilnærminger. Det å kalle dette periodisering er i det minste pussig. FVA er et sentralt innslag i de internasjonale regnskapsstandardene (IFRS) gjort gjeldende for børsnoterte foretak i blant annet Europa, og i de amerikanske retningslinjene (US GAAP).³ SRSene, og særlig IPSASene (International Public Sector Accounting Standards), inneholder innslag av FVA.



En utfordring ... «motsatt sammenstilling»

Bevilgningsfinansiert offentlig virksomhet har ingen opptjente inntekter slik dette er forstått i næringslivssammenheng, og dermed heller ingen tilhørende kostnader. En står dermed overfor en utfordring, og av SRS 10 ser en hvordan problemet er løst (jfr. punktene 7-12).

Kostnadene forbundet med driften blir kostnadsført i resultatoppstillingen, og kostnader i form avskrivninger forbundet med investeringer (anleggs-midler) kommer i tillegg. Driftsbevilgningen inntektsføres, men siden den ligger i området tilsvarende kostnadene forbundet med driften, står vi overfor et mulig negativt nettoresultat (underskudd i et område tilsvarende avskrivningene).

Denne utfordringen er løst ved en regnskapskonstruksjon som fortøner seg som et «knepp». Investeringsbevilgninger leder til anskaffelsen av anleggsmidler balanseført under eiendeler. Som motpostering i balansens høyreside innregnes investeringsbevilgningen som forpliktelse under posten «Ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler».

Den negative nettoen vi var inne på ovenfor blir borte ved at «[f]orpliktelsen (som finansierer anleggsmidlene) anses oppfylt i takt med virksomhetens bruk (forbruk) av anleggsmidlet, og innebærer at forpliktelsen oppløses og inntektsføres i takt med avskrivningen[)], jfr. SDS 10 punkt 12. Betydningen av sammenstilling i finansregnskap i næringslivet er utnyttet ved at konstruksjon er omtalt som «motsatt sammenstilling».

«What's the use of all this?»

Det er lett å innse at «motsatt sammenstilling» som beskrevet leder til at inntekter og kostnader, nærmest pr. definisjon, utlikner hverandre. Resultatoppstillingen går i null. Det er logisk nok for bevilgningsfinansiert virksomhet, og det er noe jeg går nærmere inn på i Lundesgaard (2012d). Dette er imidlertid ikke det som er problemet.

Det sier seg selv at en resultatoppstilling der inntekter og kostnader alltid utlikner hverandre er nærmest tom for informativt innhold. Mye strev og kostnader med periodisering gir lite eller ingen ting igjen, i hvert fall for resultatoppstillingens vedkommende. Følgelig blir det balanseoppstillingen som vil måtte forsvare prosjektet. En merker seg uten videre at balansen ikke kan fortelle noe interessant om finansieringen, siden dette er ordnet ved at virksomheten er bevilgningsfinansiert.

Vi står dermed igjen med forvaltningen av eiendelene. Uten å gå nærmere inn på dette kan vi nøye oss med å konstatere at en balanseoppstilling i beste fall bare er en av flere kilder til opplysning og innsikt en støtter seg til i sammenhengen. Det er nærliggende å spørre seg om hva vitsen er med det hele.

Avsluttende merknad

Økonomistyringssystemer er informasjonssystemer. De bidrar med informasjon som er relevant eller mindre relevant. I prinsippet er dette ikke noe problem så lenge det som bør være med, er med. Det som er mindre relevant, eller ikke-relevant, kan en ganske enkelt se bort fra. I praksis er det ikke så enkelt.

Referanser

Bevilgningsreglementet: Vedtatt av Stortinget 26. mai 2005.

DFØ (2011a): *Anbefalte, men ikke obligatoriske, statlige regnskapsstandarder*. Direktoratet for økonomistyring, mai 2011.

DFØ (2011b): *Veileder: Periodisert virksomhetsregnskap i staten – basert på de anbefalte, men ikke obligatoriske statlige regnskapsstandardene (SRS)*. Direktoratet for økonomistyring, november 2011.

DFØ (2012): *Periodisert regnskap i staten. Hvordan kan jeg bruke det? Veileder basert på de anbefalte statlige regnskapsstandardene*. Direktoratet for økonomistyring, 6. juni 2012 (Foreløpig versjon).

Finansdepartementet (2003): *Reglement for økonomistyring i staten/Bestemmelser om økonomistyring i staten*. Fastsatt 12. desember 2003 med endringer, senest 8. juni 2010.

Finansdepartementet (2009): *Fastsettelse og bruk av anbefalte statlige regnskapsstandarder i virksomhetsregnskapene*. Rundskriv R-114/2009 datert 21. desember 2009.

Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven) – Lov 1998-07-17 nr. 56.

Lundesgaard, J. (2012a): «Penman: Bruken av finansregnskapet og en IFRS-kritikk» *Magma*, nr. 2 2012, pp. 42-50.

Lundesgaard, J. (2012b): «Kritikken av IFRS.» *Revisjon og regnskap*, nr. 3 2012, pp. 26-30.

Lundesgaard, J. (2012c): «RIV and the Normative Problem in Financial Accounting.» Presentert på den åttende EUFIN samlingen i Praha september 2012.

Lundesgaard, J. (2012d): «Finansregnskap – det offentlige som i næringslivet?» *Fagbladet samfunn & økonomi*, nr. 2 2012.

NOU 2003:6 *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*. Avgitt til Finansdepartementet 27. januar 2003.

Penman, S.H. (2011): *Accounting for Value*. Columbia University Press.

SRS (Statlig RegnskapsStandard) 10: *Regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger*. Anbefalt standard fra DFØ datert desember 2009.

Sluttnoter

1. Sven Inge Sunde og Fanny Voldnes takkes for stimulerende samtaler.
2. Paragrafen er gitt overskriften «Grunnleggende regnskapsprinsipper» og i første ledd heter det at «[å]rsregnskapet skal utarbeides i samsvar med følgende grunnleggende regnskapsprinsipper:» I første ledd nr. 1 konstateres transaksjonsprinsippet som et uttrykk for viktigheten av et transaksjonsbasert innregningsgrunnlag. I nr. 2 heter det at «[i]nnpekt skal resultatføres når den er opptjent (opptjeningsprinsippet) [)], og i nr. 3 at «[u]tgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet).»
3. Stephen Penman, prominent regnskapsprofessor ved Columbia University (NY City), har vært opptatt av utfordringene knyttet til FVA i IFRS og US GAAP. Hans kritiske synspunkter er presentert i Penman (2011), og en sammenfatning av synspunktene finnes i Lundesgaard (2012a/b/c).
4. Som en følge av at kostnadene forbundet med driften er periodiserte driftsutgifter, går resultatoppstillingen bare «nærmest i null.» Avviket fra null skyldes endringer i periodiseringseffektene, og med skrekk og gru ser en for seg en uendelighet av mindre meningsfulle diskusjoner omkring hva dette betyr.
5. I Bibelen er det mange henvisninger til regnskap. Et eksempel er Brevet til hebreerne 13, 17: «Vær lydige mot deres ledere og rett dere etter dem! For de våker over sjelene deres og skal en gang avlegge regnskap. Sørg for at de kan gjøre det med glede, uten å sukke. Ellers blir det ikke til gagn for dere.» Med våre dagers ord snakkes det om regnskap for oppfølging av forvaltningsansvar, det vil si om det i form av regnskap å redegjøre for hvordan tildelt ansvar er forvaltet.

Avslutningen omfattet teksten i det følgende. Den var med i satsen jeg fikk til gjennomsyn. Dette var spesielt irriterende siden meningen til den «elegante» sluttnote nr. 5 dermed ble borte.

For det første koster det noe å produsere informasjon, og kostnadene forbundet med «Regnskapsprogrammet for staten» er betraktelige. Informasjon som ikke bidrar er penger ut av vinduet.

For det andre er økonomisystemene agendasettende for beslutningsprosessene. Alt som er mindre relevant, eller ikke-relevant, forstyrrer og vanskeliggjør prosessene. To parallelle systemer reiser selvsagt også spørsmålet om hva som er gjeldende, til syvende og sist.

Utfordringene forbundet med realiseringen av visjonen i NOU 2003:6 om «periodiseringsprinsippet innfør[t] for statsbudsjettet og statsregnskapet, herunder for statlige virksomheter[]» er betydelige. Den frihet som er gitt i sammenhengen bør benyttes til noe annet enn å sette i gang med «å periodisere».

For det meste av statlig virksomhet vil det si å arbeide videre med økonomistyringssystemene basert på mer tradisjonelle prinsipper, og forvaltningsoppgaven er sentral i denne sammenheng.⁵ Rammen for det som skal forvaltes kommer i form av en bevilgning spesifisert i kontanter. Derfor er kontantbaserte budsjetter og regnskaper (kontantprinsippet) viktige.

Kort sagt, møtet med det som ligger i regnskapsprogrammet til DFØ dreier seg om noe mer enn irritasjon i øyeblikket, og økonomistyringssystemene bør bygges ut fra det som grunnleggende sett er det sentrale.